

学校编码: 10384

学号: 15520131151898

分类号_____密级_____

UDC _

廈門大學

硕士学位论文

新一轮财税改革背景下消费税制度改革研究

Research on Consumption Tax System in China
Under the Background of A New Round Reform About Fiscal and Tax

廖建兵

指导教师(校内): 陈工教授

指导教师(校外): 江泓

专业学位名称: 税务硕士

论文提交日期: 2015年 月

论文答辩时间: 2015年 月

学位授予日期: 2015年 月

答辩委员会主席: _____

评阅人: _____

2015年 月

厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下,独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果,均在文中以适当方式明确标明,并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范(试行)》。

另外,该学位论文为()课题(组)的研究成果,获得()课题(组)经费或实验室的资助,在()实验室完成。(请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称,未有此项声明内容的,可以不作特别声明。)

声明人(签名):

年 月 日

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

（ ） 1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，
于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。

（ ☒ ） 2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日

摘 要

“十二.五发展规划纲要”明确，2015 年要全面完成营业税改增值税，届时全地域、全行业都将实现营业税改增值税，作为地方主体税种的营业税将退出中国税收舞台^①。地方主体税种缺失加剧了地方财权、事权的不匹配，弥补地方财力不足成为未来财税改革需要解决的重要问题之一。我国消费税与增值税、营业税均属于流转税，消费税征收范围的选择性使得消费税具有政策引导性，政府可以通过调整税目来改变市场供求关系及改善消费结构。基于消费税在现行税制中的重要地位，将其纳入地方税收体系一定程度上可以缓解地方财权、事权不匹配带来的各种矛盾。

本文从消费税作为地方主体税种的定位出发，首先，重新梳理并界定了消费税组织税收收入、调节市场行为、促进社会公平的主要功能；简要论述了消费税同增值税、车辆购置税、环境税等税种的关系，为全文的分析论述奠定了理论基础。其次，着重从理论、实践两个方面论证了消费税纳入地方税体系的可行性。理论依据主要包括公共物品理论、财政分权理论、外部性理论和主体税种选择理论，前三者基于财权事权相匹配论证了消费税纳入地方税体系作为主体税种的可行性。现实依据主要包括消费税改革具备政治基础与社会基础、实现地方财权事权匹配的现实需要和消费税具备替代营业税的增长趋势。消费税新政的陆续推出及媒体的广泛宣传，社会民众对消费税改革取向有了一定心理预期，表明消费税改为地方主体税种的改革阻力减小；消费税扩大课税范围会增加消费税收入总量，进而论证消费税具有替代营业税的增长趋势。随后，基于本轮税制改革大背景在充分考量消费税职能定位和现实约束后，提出消费税制度的三阶段改革思路，即调整征收范围和税率、重新划分税权、前移征收环节和价内税改价外税分步推进，建议将高尔夫球场、商务会所、夜总会、桑拿房等特殊场所消费行为纳

^① 吴萍：“营改增”后续问题研究，《北方经贸》，2013 年第 10 期。

入课税范围，将生产资料及生活必需品调出征税范围，将车辆购置税和部分具有环境保护税性质的税费并入消费税，并相应对烟草制品、酒类、汽车、奢侈品及特殊场所消费行为等税目的税率进行了幅度化设计。最后，宏、微观分析了消费税改革效应。微观方面，主要阐述了消费税制度改革效应的作用机理，“税收楔子”如何通过价格传导机制作用于生产者、消费者；宏观方面，主要从效率、公平两个角度经验与实践相结合论证了消费税制度改革带来纠正消费者偏好、经济增长、增加财政收入、矫正外部不经济、收入再分配、税收竞争等效应。

关键词：消费税制度改革；地方税主体税种；改革效应

ABSTRACT

The “Twelfth Five-Year’s Plan” told that the business tax to value-added tax(VAT) transformation pilot must be accomplished in 2015. Then, the business tax to VAT will cover all regions and industries, the business tax as a main types of local tax will disappear in the stage of Chinese tax arena. The main type of local taxes loss exacerbates the in-coordination between financial and administrative powers of local governments. One of the most important issues to be addressed in the following fiscal reform, is to make up for inadequate in local financial resources. The consumption tax, value-added tax and business tax all belong to the turnover tax in China. Because of the selectivity of the scope of consumption tax levied, it has the policy guidance, the government could change the market supply and demand, and to improve the consumption structure through the adjustment of tax items. The domestic consumption tax revenue is 890.682 billion yuan, after the domestic value-added tax, corporate income tax and business tax, is the fourth major categories of taxes in China. On the basis of the importance of the consumption tax in the current tax system, the consumption tax as the main local taxes, could alleviate the various contradictions between financial and administrative powers of local governments.

Firstly, from the positioning of consumption tax as the main local taxes, the author will describe the main function of the consumption tax, including organization of tax revenue, adjusting income distribution and promoting social justice. In order to illustrate the theoretical basis for the analysis of the full text, the author discusses the consumption tax with value-added tax, vehicle purchase tax, environmental taxes and other taxes. Secondly, the author will focus on the feasibility analysis about consumption tax as a main local tax from theory and practical aspects. The theoretical basis includes public goods theory, fiscal decentralization theory, spillover effect, the main tax choice theory. The three demonstrate the feasibility of the local tax system as the main taxes based on the coordination between financial and administrative powers

of local governments. The practical basis includes the political foundation and social foundation for consumption tax reform, the coordination between financial and administrative powers of local governments, the growth trend of consumption tax replace business tax. The new policy of consumption tax launched and extensive media publicity, the community people have a certain psychological expectations on the orientation of the consumption tax reform, then explain the consumption tax reform to reduce the resistance of the local main tax reform. Expanding the scope of consumption tax would increase the total amount of consumption tax revenue, and then demonstrates that the consumption tax has growth trend to alternative business tax. Thirdly, on the background of the new round tax reform, consideration of the functions of the consumption tax and the reality of the constraint, the author will put forward three phase of the consumption tax system reform ideas. The main ideas are adjusting the scope of consumption tax, forwarding the link of tax collection and tax included in price to tax excluded in price. The author suggests that the golf course, business clubs, nightclubs, sauna and other places of special consumer behavior being included in the scope of taxation, transferring the necessities life goods out of the scope of taxation, integrating vehicle purchase tax and part of environmental taxes with consumption tax, redesigning the rate of tobacco products, wine, automobiles, luxury goods, and special places of consumption behavior consumption. Lastly, from the perspective of micro aspects, the article mainly introduces the mechanism of the effects of consumption tax and "tax wedge" through price transmission mechanism acting on the producer and consumer. From the perspective of macro aspects, the article demonstrates the consumption tax reform effects based on experience and practice, including correcting consumer preferences, accelerating economic growth, increasing revenue, correcting spillover effect, increasing tax competition and others.

Key words: Consumption Tax System Reform; Main Type of Local Taxes; Reform Effect

目 录

绪 论.....	1
0.1 研究背景及研究意义.....	1
0.1.1 研究背景	1
0.1.2 研究意义	2
0.2 文献综述.....	3
0.2.1 国外文献	3
0.2.2 国内文献	4
0.3 研究方法.....	7
0.4 本文结构.....	7
第 1 章 我国消费税的基本理论	9
1.1 我国消费税的性质.....	9
1.2 我国消费税的历史沿革	9
1.3 我国消费税的功能定位.....	13
1.3.1 筹集财政收入	13
1.3.2 调节市场行为	13
1.3.3 促进社会公平	14
1.4 我国消费税与其他税种的关系.....	15
1.4.1 消费税与增值税	15
1.4.2 消费税与车购税	16
1.4.3 消费税与环境税	16
本章小结	17
第 2 章 消费税作为地方主体税种的可行性分析	18
2.1 理论依据.....	18
2.2 现实依据.....	20

本章小结	25
第 3 章 我国消费税制度的改革重构	26
3.1 我国现行消费税存在的问题	26
3.2 消费税制度改革的整体思路	26
3.3 消费税制度改革的具体构想	27
3.3.1 征收对象的认定	27
3.3.2 征收范围的调整	28
3.3.3 征收税率的确定	31
3.3.4 征收环节的选择	34
3.3.5 价内税改价外税	35
3.4 其他相关配套改革.....	36
本章小结	37
第 4 章 消费税制度改革的效应分析	38
4.1 消费税制度改革效应的作用机理.....	38
4.2 基于效率角度分析改革效应	40
4.2.1 纠正消费者偏好	40
4.2.2 经济增长效应	41
4.2.3 财政收入增加效应	42
4.3 基于公平角度分析改革效应	43
4.3.1 矫正外部不经济效应	43
4.3.2 收入再分配效应	43
4.3.3 税收竞争效应	44
本章小结	45
结束语	46
参考文献	47
附 录	49
后 记	51

CONTENTS

Introduction.....	1
0.1 Background and significance.....	1
0.1.1 Background.....	1
0.1.2 Significance.....	2
0.2 Literature review	3
0.2.1 Foreign literature.....	3
0.2.2 Domestic literature.....	4
0.3 Research methods.....	7
0.4 Structure of this paper	7
Chapter 1 Basic theory of consumption tax in China.	9
1.1 Nature of Consumption Tax.....	9
1.2 History of Consumption Tax	9
1.3 Functional Orientation of Consumption Tax.....	13
1.3.1 Raising finance revenue.....	13
1.3.2 Adjusting market behaviors	13
1.3.3 Promoting social equity	14
1.4 Relationship of consumption tax and other taxes	15
1.4.1 Consumption tax and VAT	15
1.4.2 Consumption tax and vehicle purchase.....	16
1.4.3 Consumption tax and environmental taxes	16
Chapter summary.....	17
Chapter 2 Feasibility Analysis of consumption tax as the main local taxes.	18
2.1 Theoretical basis.....	18
2.2 Practical basis.....	20
Chapter summary	25

Chapter 3 Consumption tax system reform and reconstruction	26
3.1 The problems of the consumption tax in China.....	26
3.2 The whole idea of the consumption tax system reform	26
3.3 Specific ideas of consumption tax system reform	27
3.3.1 Identifying object of collection	27
3.3.2 Adjusting scope of the collection.....	28
3.3.3 Determining the tax levy.....	31
3.3.4 Selecting levy link.....	34
3.3.5 Tax included in price to tax excluded in price	35
3.4 Other related reform	36
Chapter summary	37
Chapter 4 Analysizing the effects of the consumption tax system reform.	38
4.1 Mechanism of the consumption tax reform effects	38
4.2 Analysizing the reform effect based on efficiency.....	40
4.2.1 Correcting consumer preferences	40
4.2.2 Accelerating economic growth	41
4.2.3 Increasing revenue	42
4.3 Analysizing the reform effect based on equality.....	43
4.3.1 Correcting spillover effect	43
4.3.2 Redistributing income	43
4.3.3 Increasing tax competition	44
Chapter summary	45
Conclusion	46
References	47
Appenix	49
Postscript	51

绪 论

0.1 研究背景及研究意义

0.1.1 研究背景

2013 年 11 月党的十八届三中全会审议通过《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》，明确提出“必须完善立法、明确事权、改革税制、稳定税负、透明预算、提高效率，建立现代财税制度，发挥中央和地方两个积极性。”^① 四十六字清晰勾勒出以预算管理制度、税收制度与中央和地方事权调整为主线的财税改革新蓝图，财政首次上升到“国家治理的基础和重要支柱”新高度，新一轮财税体制改革就此开启。

十八届三中全会之后，着眼于建立现代财税制度，基于现有税制的不足和已有改革的延续，增值税、消费税、环境保护税等税种陆续提上新一轮税制改革日程。自 2012 年上海“营改增”试点以来，“营改增”从地域和行业两个方面由点到面全面渗透开来，由交通运输业和部分现代服务业，逐步扩围到邮电通讯及电信服务业，根据“十二·五发展规划纲要”，2015 年将在全行业完成“营改增”。

“营改增”的全面完成，意味着占到地方财政收入约 30%、地方税收收入 50% 的营业税将退出中国税收舞台，重新构建地方税收体系，寻求地方主税种成为当前迫切需要解决的问题。2014 年中国国内消费税税收收入总额 8906.82 亿元^②，位居国内增值税、企业所得税、营业税之后，是中国第四大税种。基于消费税在现行税制中的重要地位，将其纳入地方税收体系一定程度上可以缓解地方财权、事权不匹配带来的各种矛盾，其改革取向和定位必然会影响现有税收格局，消费税改革必然成为新一轮财税体制改革的重头戏。

^① 资料来源于十八届三中全会报告。

^② 数据来源于财政部《2014 年财政收支情况》，中国消费税包含国内消费税、海关代征消费税，此项数据统计不含海关代征消费税。

0.1.2 研究意义

(1) 理论意义

消费税改革作为新一轮财税体制改革的重要组成部分,其研究有助于推动我国税收理论与税制改革的发展。第一,通过介绍消费税性质和历史沿革,以及消费税与其他税种的复杂关系,有助于充分把握消费税制度改革的历史脉络和发展走向;第二,通过对消费税功能定位的梳理,正确界定消费税三大主要功能,将调节消费行为、优化产业结构、保护生态环境归类于调节市场行为,避免众多文献功能分类的交叉重叠,便于消费税改革的定位选择;第三,本文从消费税作为地方主体税种的定位出发,着力其可行性分析,进而重新构建消费税制度体系,对商品税不能作为地方税的传统理论提出了挑战;第四,从效率与公平角度视角,着重考察消费税制度改革的经济效应、财政效应、社会效应,并对改革效应进行了归类与细分。

(2) 实践意义

消费税改革将是继“营改增”之后的重点税制改革,定位于地方主体税种消费税制度改革研究更具有重要的实践指导意义。第一,长期以来,我国地方财政面对的难点问题就是财权与事权的不匹配,营业税的取消给地方造成巨大的收入缺口,消费税纳入地方主体税种,能够弥补地方收入,有助于调动地方财政积极性,加快地方财权与事权匹配进程;第二,消费税的功能梳理作为税收理论体系建设的关键环节,有助于厘清我国消费税的定位,从而明确消费税制度改革的路径选择,具有重要的指引作用;第三,在充分考察我国当前税收制度、纳税环境现状的基础上,提出渐进式改革思路,有利于地方实现由生产性税源向消费性税源的转变,避免地方政府盲目推动工业投资;第四,消费税范围、税率的调整,对加强消费税的征收管理和保护资源环境极具意义;第五,全球税制改革以降低税率、扩大税基、简并税制为基本思路,直接税、间接税孰优孰劣的理论探讨愈发激烈,在此大背景下思考研究我国消费税制度改革极具现实意义。

0.2 文献综述

0.2.1 国外文献

消费税思想历史悠久,理论探讨一直未曾中断,西方消费税思想最早出自实践,消费税理论研究最早可以追溯到16世纪,按经济学派划分大致有重商主义、古典学派、新古典学派、福利经济学派、凯恩斯主义、供应学派,每个学派消费税思想重心不一,研究内容主要涉及消费税的实施方法、对经济发展和收入分配的影响、税负归宿和转嫁及直接消费税的可行性等方面。通过考察有关经济学派经典著作及期刊,消费税作为地方税种的探讨几乎成为空白。

经典理论主张征收消费税主要基于国家资本积累及促进经济增长,此类经典理论文献研究可以指导本文分析消费税制度改革效应。英国托马斯·孟(Thomas Mun,1571~1641)系统论及保护关税和消费税的归宿,他将实行保护关税、加速资本积累和经济增长置于政策中心,其理论研究对消费税纳入地方主体税种促进经济增长的分析有启示作用。英国威廉·配第(William Petty,1623~1687)提出了平等、确实、便利和最少征收费的税收四原则,专门提及设立国内消费税,主张国内消费税应课征于中间产品。美国欧文·费雪(Irving Fisher,1867~1947)认为个人消费支出分级课税是可行的,提出“净现金收益税”^①理论,打破了直接消费税“不可行论”。

经典理论主张消费税计税标准为个人财产及消费数额、消费税应当对消费品按奢侈品和必需品区别课税,此类经典文献研究可以指引本文重构消费税制度,为制度构建提供理论支撑。英国汤姆斯·霍布斯(Thomas Hobbes,1588~1678)基于税收利益说,认为消费税具有公平性,提出了衡量收益程度的两个标准是个人财产及消费的数额。英国亚当·斯密(Adam Smith,1723~1790)认为奢侈品相对于必需品应该课以重税,贫困群体消费奢侈品更应课以重税。^[1]英国大卫·李嘉图(David Ricardo,1772~1823)从税收的转嫁和归宿着手,着重考察消费税对资

^① 净现金收益税(Net Cash Yield Tax): 费雪之前计算消费支出采用将一定时期内的所有支出简单加总的方法,费雪提出净现金流量法,即所有的收入来源之和减去所有未用于消费部分(储蓄),这种改进的所得税即为净现金收益税。

本积累的影响,主张奢侈品和必需品区别课征消费税,奢侈品纳入征税范围,必需品剔除征收范围。英国.斯图亚特.穆勒(John Stuart Mill,1806~1873)将消费税细分为对少数种类商品和全部种类商品征税,他主张消费税应采用直接向消费者课税、集中向少数商品课税、从重征收酒税^[1]。

国外文献在消费税课税效应方面主要分析某类消费品课税后对经济社会的影响,诸如烟草课税缩小死亡率等,此类研究以实证研究居多。乔伊.汤森(1992)研究了不同收入居民烟草需求价格弹性,进而分析课税后不同收入人群烟草消费量变化情况,研究表明增加烟草税负能够缩小贫富差距及烟草税负与死亡率负相关。艾肯(2000)阐释了城市固体垃圾课征消费税的理论依据,并分析课税效应和课税成本,结果显示城市固体垃圾课征消费税能够减少固体垃圾排放量,具有环境保护作用。Marion.Justin 和 Muehlegger.Erich(2011)研究了联邦汽油税和柴油税对零售价格的影响比率,结果显示在供应链固定情况下,燃油税下降率与需求变动关系不大,潜在因素主要为税收政策,如驾驶高峰期及飓风后供应中断的税收优惠^[2]。Kelly.J.Tiller, Shiferaw.T.Feleke 和 Jane.H.Starnes(2013)研究了提高联邦消费税引发国内卷烟销售量下降对烟草农场的影响,研究表明卷烟联邦消费税增加 0.62 美元/包后,假设市场推测弹性为 0.11,卷烟企业要税后保持利润不变,卷烟价格应当增加 0.85 美元/包才能抵消国内卷烟销量下降 14.2 亿包带来的损失;提高联邦消费税会导致烟叶产量和价格分别下降 2.85%和 0.41%,烟叶行业收入损失达 3.25%^[3]。Coady.M.H 和 Chan.C.A.Coady 等(2013)基于美国纽约成人吸烟者社区健康年度调查数据,分析了 2003~2010 年不同年度吸烟者对 2008 年提高卷烟消费税的避税概率情况,结果显示增加卷烟消费税与税收逃避型购买行为存在正相关,建议提高卷烟消费税的同时相应出台限制免税香烟流动的政策^[4]。

0.2.2 国内文献

国内消费税理论研究一直紧跟税制改革步伐,每个阶段的研究热点不尽相同,较多侧重于研究消费税制度实践中存在的问题及缺点,并针对性地提出改革方向与建议,且以理论性研究居多,实证性研究为数不多的用于消费税的经济效

应分析。2012 年后，消费税制度改革探讨的文献明显增多，主要集中在制度改革取向、征税范围及环节的调整、是否划为地方税种等方面，消费税作为地方主体税种的赞同者、反对者各持观点，双方争论焦点是可行性与经济效应，经验性推理、比较分析居多，系统性、实证性研究较少。

消费税作为地方主体税种研究方面主要探讨消费税能否作为地方主体税种、消费税能否替代营业税及消费税如何改革才能匹配地方主体税种职能，研究文献以会议报告、报刊评论居多。楼继伟（2013）在全国人大常委会上首次提出调整消费税征收环节，将消费税征收从生产、加工环节转移到终端消费环节，并认为消费税可以代替营业税作为地方税主体税种。许善达（2013）认为车购税并入消费税作为新的主体税种划给地方，两者之和能够达万亿以上级别，消费税作为地方税体系主体税种征收环节必须放在零售环节，以避免在生产环节征税引起异地产业链的较大变动。梁发芾（2013）梳理了营业税和消费税在中国的分和演变及相关博弈，基于历史考察角度，认为消费税与营业税两者角色互换具有一定合理性。贾康（2014）撰文指出，如果将补偿外部性视为地方政府的责任，我国在消费税改革设计中应当给予地方政府充分的征税权，以实现财权与事权的统一。赖勤学和林文生（2014）基于财政分权理论主张保留部分营业税，将消费税改造为地方税体系层面的一般消费税，能够充分发挥地方政府在资源配置方面的功能优势。尹音频（2014）定性分析和定量分析相结合阐释了消费税改为地方税的不合理性和不可行性，建议消费税改革采用增值税比例分成模式，进而合理构建纵向政府间的财政分配体系。吕冰洋和郭庆洋（2013）提出以开征零售税为核心的分税制改革方案，商品进入零售环节前继续开征增值税，同时降低增值税税率并全额划归中央；商品进入零售环节后，取消增值税，从价征收一定比例的零售税并全额划归地方。林颖和欧阳升（2014）从理论依据、实践可行性等视角论证了零售消费税是近期我国地方主体税种建设的基本方向。

消费税范围调整方面主要是讨论奢侈品是否纳入征税范围以及日常生活用品是否调出征税范围，众多学者一致主张征税范围要同经济发展状况相适应。金念（2011）在充分考量奢侈品消费及消费税现状情况下，认为消费税征税范围过窄是我国现行消费税制度重要缺陷之一。李喆（2012）认为仅仅选择几个奢侈品

Degree papers are in the “[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)”.

Fulltexts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.